

**Audience publique du 24 juin 2003**

Recours formé par Madame ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

-----

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 15975 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 12 février 2003 par Maître Alex KRIEPS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 novembre 2002 rejetant sa réclamation dirigée contre la décision du bureau d'imposition Luxembourg III du 19 juillet 2002 portant refus de transfert d'une plus-value concernant la vente de sa maison d'habitation avec place sise à L-..., opérée en date du 26 septembre 1995 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 12 mai 2003 ;

Vu le mémoire en réplique, intitulé « *mémoire en duplique* », déposé au greffe du tribunal administratif en date du 11 juin 2003 par Maître Alex KRIEPS au nom de Madame ... ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment la décision directoriale déférée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Alex KRIEPS et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 juin 2003.

-----

Considérant que Madame ... expose avoir procédé en date du 26 septembre 1995 à la vente d'une maison d'habitation avec place sise à L-..., au prix de 6.000.000.- Luf et avoir demandé le transfert de la plus-value afférente vers l'immeuble sis à ..., lui servant de résidence principale ;

Que cette demande de transfert de la plus-value fut rejetée par décision du bureau d'imposition Luxembourg III du 19 juillet 2002 ;

Que le 17 octobre 2002, Madame ... a fait introduire une réclamation dirigée contre la prédite décision du 19 juillet 2002 qui fut inscrite sous le numéro C11643 du rôle ;

Que par décision sur réclamation du 13 novembre 2002, le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », a reçu la réclamation en la forme, tout en la rejetant au fond, en l'état de la législation ;

Considérant que c'est contre cette décision directoriale que Madame ... a fait introduire en date du 12 février 2003 un recours tendant à sa réformation, sinon à son annulation ;

Considérant qu'en application des dispositions combinées de l'article 8 (3) 1 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et du paragraphe 235 n° 5 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* » (AO), le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale déferée et ayant statué sur la réclamation dirigée contre une décision d'un bureau d'imposition ayant porté refus de transfert de plus-value ;

Considérant que le recours ayant été introduit suivant les formes et délai prévus par la loi, il est recevable ;

Considérant qu'en ordre principal, la demanderesse fait valoir que l'impôt étant une matière réservée à la loi, et l'article 102 (8) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « *LIR* », disposant que le transfert des plus-values est autorisé « *sous les conditions et modalités à fixer par règlement grand-ducal* », le règlement grand-ducal d'exécution du 17 juin 1992 serait illégal dans la mesure où le principe et les modalités substantielles de la matière réservée à la loi ne seraient pas retenus en l'espèce par la loi ;

Que la demanderesse de conclure qu'en l'absence de disposition réglementaire valide interdisant le transfert de la plus-value dont s'agit sur l'immeuble par elle indiqué, lui servant de résidence principale, il y aurait lieu de faire droit à sa demande de transfert de plus-value présentée ;

Que le représentant étatique de faire valoir que sur base de la seule loi aucun transfert de plus-value ne serait possible, étant donné que l'article 102 LIR aurait seulement réglé l'imposition de la plus-value sur un immeuble du patrimoine privé, tandis que pour l'allègement d'impôt que représente un report de l'imposition par transfert de la plus-value sur un autre immeuble, la loi ne contiendrait pas de dispositions directement applicables et renverrait à un règlement grand-ducal appelé à fixer les conditions et modalités du transfert en question, y compris la désignation des catégories d'immeubles de remplacement ;

Que de la sorte, la demanderesse n'aurait aucun intérêt à voir écarter le règlement grand-ducal du 17 juin 1992 en tant que tel, ni à critiquer la constitutionnalité de l'article 102 (8) LIR ;

Que la demanderesse de répliquer que la loi disposerait que le report de plus-value serait possible et que même si le règlement grand-ducal d'exécution du 17 juin 1992 était annulé, il n'en demeurerait pas moins que la disposition légale de l'article 102 (8) LIR resterait en vigueur et que le transfert serait toujours possible, la loi étant d'application directe et son entrée en vigueur ne dépendant pas d'un règlement ;

Considérant que le rapport processuel à un objet et une cause, l'objet de l'action étant le résultat que le plaideur entend obtenir et la cause se définissant par le fondement juridique sur base duquel l'objet est recherché, soit la règle de droit ou la catégorie juridique qui servent de fondement à la demande ou encore le fait qui constitue le fondement du droit (Cour adm. 15 mars 2001, Henkes, n° 12138C du rôle, Pas. adm. 2002, V° Procédure contentieuse, n° 102, p. 465 et autre décision y citée) ;

Considérant que le recours sous analyse tend en ordre principal à la réformation de la décision directoriale déferée en ce sens que la demanderesse soit en droit de transférer la plus-value dégagée par la vente de l'immeuble dont s'agit sur son immeuble sis à ...;

Que l'objet du litige tend donc à l'admission du transfert de plus-value sollicité par Madame ..., tandis que l'inconstitutionnalité de l'article 102 (8) LIR, sinon l'illégalité du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 invoquées constituent le fondement juridique invoqué à la base de l'action intentée ;

Considérant que dans la mesure où la cause ne représente point une fin en soi en ce que le fondement juridique invoqué doit servir à atteindre le résultat que le plaideur entend obtenir, objet de la demande en justice, et qu'il appartient au tribunal de vérifier dans quelle mesure les moyens d'inconstitutionnalité et d'illégalité soulevés en ordre principal sont susceptibles de servir de fondement utile à l'action intentée, fussent-ils accueillis ;

Considérant que l'article 102 (8) LIR, dans sa version applicable à la demande de transfert de plus-value de Madame ..., dispose qu'« *un règlement grand-ducal pris sur avis du Conseil d'Etat et de l'assentiment de la Commission de travail de la Chambre des députés autorise le transfert, sous les conditions et modalités à fixer, des plus-values dégagées par application des articles 99bis et 99ter par la réalisation d'immeubles bâtis et non bâtis faisant partie du patrimoine privé du contribuable ainsi que des terrains agricoles forestiers sur des catégories d'immeubles de remplacement destinés à des fins soit de logement soit d'exploitation agricole ou forestière à désigner par le même règlement* » ;

Considérant qu'il appert que la plus-value dégagée par la réalisation de l'immeuble de la demanderesse sis à ..., résulte de l'application de l'article 99ter LIR, partant de la loi ;

Considérant que force est de constater que le report de l'impôt sur la plus-value sollicité par la demanderesse à travers le transfert de plus-value sur un autre immeuble par elle demandé, ne résulte point de la loi, en ce que ni l'application isolée de l'article 102 (8), ni celle des autres dispositions de la loi ayant trait à la matière ne permettent de réaliser pareil transfert en l'absence d'un règlement grand-ducal en fixant les conditions et modalités ;

Qu'il s'ensuit que le moyen d'inconstitutionnalité soulevé à l'encontre de l'article 102 (8) LIR, fût-il accueilli, n'empêcherait pas l'imposition de la plus-value concernant l'immeuble de la demanderesse en question sur base de l'article 99ter LIR ;

Que de même le moyen d'illégalité soulevé à l'encontre du règlement grand-ducal du 17 juin 1992, fût-il accueilli, obligerait le tribunal à ne point appliquer la disposition réglementaire en question entraînant que de la sorte aucun transfert de plus-value ne saurait être valablement opéré à défaut de règlement grand-ducal autorisant le transfert, sous les conditions et modalités à y fixer, de la plus-value dont s'agit ;

Que contrairement à l'opinion exprimée par la demanderesse, l'article 102 (8) LIR, bien qu'énonçant certains paramètres dans le cadre desquels le transfert de plus-values peut être opéré, n'en prévoit pas moins de façon claire et précise que l'« *autorisation* » du transfert de plus-value sera opérée par un règlement grand-ducal sous les conditions et modalités à y fixer, compte tenu des paramètres légaux ancrés dans ledit article 102 (8) LIR, lesquels ne sont cependant pas de nature à « *autoriser* » par eux mêmes pareil transfert suivant le libellé non ambigu du texte légal ;

Considérant que force est dès lors au tribunal d'écarter les moyens d'inconstitutionnalité et d'illégalité soulevés en ordre principal en ce qu'ils ne sont pas susceptibles de servir de fondement utile à l'action intentée, n'étant pas de nature à assurer le résultat que le plaideur entend obtenir, à savoir le transfert de plus-value sollicité, objet du litige soumis au tribunal à travers le refus directorial afférent déféré ;

Considérant qu'en ordre subsidiaire, la demanderesse de faire valoir que le règlement grand-ducal d'exécution du 17 juin 1992 serait illégal en ce qu'il limiterait le transfert de plus-value aux seuls immeubles bâtis et destinés exclusivement au logement locatif, alors que l'article 102 (8) LIR autoriserait le transfert de plus-value sur les catégories d'immeubles de remplacement destinées au logement en ne distinguant point selon que logement était locatif ou non ;

Que la demanderesse d'estimer que les mesures habilitantes contenues dans une disposition législative seraient à appliquer à la lettre dans le cadre formel du texte portant habilitation en suivant pour autant que possible son libellé ;

Que le représentant étatique de mettre en avant qu'aux termes de l'article 99ter alinéa 6 LIR, l'aliénation de l'immeuble servant de résidence principale au contribuable ne donnerait pas lieu à un revenu imposable, de sorte qu'une plus-value qui serait transférée sur la résidence principale du contribuable ne serait pas seulement transférée, en vue d'une imposition ultérieure, mais à annuler, contrairement au sens ordinaire des mots « *transfert* » et « *immeubles de remplacement* » ;

Considérant qu'il est constant que la demanderesse a réalisé en 1995 une plus-value imposable lors de la cession de son immeuble précité sis à ... ;

Considérant que le moyen d'illégalité invoqué par la demanderesse à l'encontre du règlement grand-ducal d'exécution du 17 juin 1992 s'agence en ce que ce serait à tort que celui-ci aurait limité la catégorie d'immeubles de remplacement destinés au logement aux seuls immeubles bâtis destinés exclusivement au logement locatif et vise dès lors concrètement à rendre inapplicable son article 7 (1) ;

Que le règlement grand-ducal d'exécution du 17 juin 1992 en question prévoit dans son article 7 (1) que « *les plus-values peuvent être transférées sur les immeubles suivants acquis ou constitués en remplacement et situés au Grand-Duché : ... d) les immeubles bâtis destinés exclusivement au logement locatif s'ils répondent aux conditions des alinéas 2 et 3* » ;

Considérant que le transfert de plus-value sollicité par la demanderesse s'analyse, sur base de l'article 102 (8) LIR, en un report de la plus-value constatée sur un immeuble de

remplacement, emportant qu'au moment de la réalisation de ce dernier, la plus-value transférée reste imposable ;

Considérant que s'il est vrai que le texte d'habilitation de l'article 102 (8) LIR prévoit en tant que catégorie d'immeubles de remplacement ceux destinés à des fins de logement, sans autre qualification afférente, il n'en reste pas moins que les exigences de cohérence du système fiscal instauré font en sorte que suivant les modalités et conditions à fixer par lui, le règlement grand-ducal d'exécution détermine la catégorie d'immeubles de remplacement en question de façon telle que la plus-value transférée – imposable par essence – ne soit niée ni en son principe, ni en celui de son transfert ;

Qu'ainsi, en raison de la cohérence à observer entre les exigences posées respectivement par les articles 99bis, 99ter et 102 (8) LIR, l'immeuble de remplacement destiné à des fins de logement ne saurait notamment constituer la résidence principale du contribuable, en ce que pareille situation conduirait à une exemption de la plus-value transférée, conformément aux dispositions de l'article 99ter (6) LIR, de même que l'immeuble de remplacement, fût-il destiné au logement, ne saurait faire partie de l'actif net investi d'une entreprise ou de celui servant à l'exercice d'une profession libérale en ce qu'il cesserait d'être imposable aux termes de l'article 99ter (1) LIR ;

Considérant que d'après les dispositions de l'article 36 de la Constitution, le règlement grand-ducal d'exécution ne saurait ni suspendre la loi, ni dispenser de son exécution ;

Considérant qu'en restant en-deça de la base habilitante formellement constituée à travers les immeubles de remplacement destinés au logement, tout en fixant les modalités et conditions du transfert de plus-value prévu à l'article 102 (8) LIR, le règlement grand-ducal d'exécution du 17 juin 1992, loin de suspendre la loi d'habilitation ou de dispenser de son exécution, emporte une exécution cohérente avec le système fiscal d'imposition des plus-values instauré, notamment à travers les dispositions des articles 99bis et 99ter LIR, en ne permettant pas le transfert d'une plus-value sur un immeuble de remplacement destiné au logement servant de résidence principale au contribuable à travers l'exigence posée par son article 7 (1) ;

Que dès lors le moyen d'illégalité du règlement grand-ducal d'exécution du 17 juin 1992 soulevé laisse à son tour d'être fondé ;

Qu'il s'ensuit que le recours principal en réformation n'est point justifié et que la demanderesse est à en débouter ;

Considérant que la loi prévoyant un recours de pleine juridiction en la matière, le recours en annulation introduit en ordre subsidiaire est irrecevable ;

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le dit non justifié ;

partant en débouté ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 24 juin 2003 par :

M. Delaporte, premier vice-président,  
Mme Lenert, premier juge,  
M. Schroeder, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

Schmit

Delaporte